

A ESCOLA GLORIFICADORA DA FINALIDADE: CONTRIBUIÇÕES E REFORMA TRIBUTÁRIA^{*}

Octávio Campos Fischer

RESUMO

Sustenta que a alegação por parte dos governos da necessidade de realização de reformas cria uma “cultura de reformas”, o que faz a Constituição deixar de ser um instrumento para limitar e direcionar o Governo, transformando-se em uma extensão do programa político que governa o País.

Entende que a desconstitucionalização não leva necessariamente à simplificação do sistema tributário, pois a complexidade deste não está na Constituição, mas na legislação infraconstitucional.

Afirma que a defesa cega por uma autonomia das contribuições em relação às demais espécies tributárias prejudica a finalidade do Direito Tributário e que o excessivo apego à destinação das contribuições caracteriza a chamada “Escola Glorificadora da Finalidade”, abrindo as portas para o abuso de legislar em matéria tributária.

Por fim, traz possíveis sugestões ao aprimoramento do Sistema Tributário Nacional em matéria de contribuições e acentua que, se realmente necessário, há de ser fazer uma “reforma previdente”, bem como realça a necessidade de se respeitar a Constituição.

PALAVRAS-CHAVE

Escola Glorificadora da Finalidade; Reforma Tributária; Constituição Federal; legislação infraconstitucional; Sistema Tributário Nacional.

^{*} Conferência proferida no “Seminário sobre a Reforma Tributária”, realizado pelo Centro de Estudos Judiciários, nos dias 20 e 21 de março de 2003, no auditório da Seção Judiciária do Ceará, Fortaleza-CE.

**Nós queremos as contribuições pagas, com justiça,
mas queremos o povo protegido com eficácia.**

(...)

Doutro modo o imposto é um roubo fiscal.

**Um roubo porque o Estado não cumpre o contrato cívico:
recebe a sua quota e não faz o serviço.**

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

De início, é preciso registrar a grande dificuldade em tratar da Reforma Tributária sob o ângulo normativo quando se verifica que esta é fortemente impulsionada pelos mais diversos interesses políticos e econômicos. Em todos os setores, reina um consenso sobre sua necessidade, mas as expectativas são imensas². Os entes federativos não querem perder receita. A sociedade, por sua vez, não admite o aumento da carga tributária. Assim, todo mundo parece ter suas próprias razões para modificar aqui e acolá o sistema tributário, especialmente no âmbito constitucional.

Note-se que são elas, sempre, as razões mais nobres possíveis. Nesse sentido, constatou Luiz Mélega que os objetivos imediatos de uma reforma tributária seriam: *a) reduzir o custo da produção, dos investimentos e das exportações; b) evitar a tributação cumulativa como a que decorre das contribuições sociais (Cofins, Pis/Pasep e outras de igual natureza); c) assegurar a isonomia tributária entre o produto nacional e o importado; d) diminuir as incertezas decorrentes da concorrência desleal; e) aumentar a participação dos tributos não-declaratórios; f) reduzir o custo da geração de empregos; g) simplificação do sistema tributário por meio da redução do número de tributos e simplificação e harmonização nacional das normas legais; h) diminuir o espaço da sonegação e da elisão, distribuindo melhor a carga fiscal, de forma a reduzir alíquotas para quem paga regularmente seus tributos; i) diminuir a tributação que onera os produtos da cesta básica; j) harmonizar as práticas brasileiras com as melhores regras internacionais*³.

Todavia o nosso receio é de que essa forte esperança por um mundo tributário melhor deixe em segundo plano os parâmetros jurídicos. Não podemos esquecer que, para além de tudo, o que está em jogo é a

nossa Constituição; mais uma vez. E ela impõe limites para reformas. Nós, brasileiros, ainda não estamos acostumados a viver sob o teto de uma Constituição. Aprendemos muito, é verdade, desde 1988. Porém, no que se refere ao presente tema, temos dificuldades em analisá-lo sob uma perspectiva jurídica, simplesmente porque impera a lógica econômica (reforma-se porque é necessário para colocar a economia brasileira nos trilhos do desenvolvimento). Aqui, os fins, praticamente, justificam os meios. Assim, é interessante notar que, quando temos uma reforma do Direito Processual Civil, do Direito Civil ou de qualquer outro ramo do Direito, imediatamente há a formação de uma comissão de notáveis juristas para discutir como será realizada tal mudança. No Direito Tributário, isso normalmente não ocorre, porque não há maiores preocupações em saber se o que está sendo alterado fere ou não um direito fundamental. Quer-se, apenas, obter o êxito econômico.

Com isso, não estamos a afirmar que somos contrários a uma reforma tributária, nem queremos realizar um discurso cheio de ceticismo. Não é essa a questão. Até porque, também, entendemos que o nosso sistema tributário tem muitas imperfeições e injustiças, as quais precisariam ser corrigidas⁴. Mas o objetivo do presente texto é de apenas fazer um contraponto a essa desenfreada corrida por *mais uma reforma tributária*⁵.

Escolhemos como “pé de apoio” o tema das contribuições, porque nos parece que essas figuras tributárias transformaram-se, na última década, no verdadeiro calvário dos contribuintes. Bem dizer, um verdadeiro “saco sem fundo” é o mundo das contribuições, no qual o Governo faz tudo o que sempre teve vontade de fazer e a sociedade não tem encontrado armas suficientes (e as que existem não tem a necessária eficácia) para impor os devidos limites. Nesse sentido, um simples olhar para

o passado serve-nos de confirmação, como muito bem constatarem Tércio Sampaio Ferraz Júnior e Hamilton Dias de Souza:

As décadas de 70 e 80 foram particularmente ricas em precedentes versando variadas figuras rotuladas de taxa. (...)

Na década de 80, as tentativas de invasão de competência foram feitas sobretudo pela União. Entre essas, merecem especial referência os empréstimos compulsórios, mesmo porque bastava para a sua instituição afirmar-se ou que houve seca no Norte ou chuva no Sul, ou, ainda, que, em face do fenômeno inflacionário, havia necessidade de absorver temporariamente o poder aquisitivo. (...)

*Na década passada, já não mais dispondo do recurso fácil dos chamados empréstimos compulsórios de outrora, a União recorreu às contribuições sociais*⁶.

2 AURA DE INEVITABILIDADE

Em termos de reformas, especialmente constitucionais, podemos dizer que nossos governos têm sido pródigos em criar essa mesma “aura de inevitabilidade”. Sustenta-se, corretamente, que, para uma viabilidade governamental, é necessário realizar alguma reforma.

O que nos espanta, de início, é que, entra governo, sai governo, e todos têm um ponto em comum: a necessidade de realizar algum tipo de reforma constitucional. “Governar é reformar” parece ser o mais importante lema da política brasileira de tal forma que dificilmente encontramos no Brasil algum governante que diga: “Vou governar sem reformas constitucionais” ou “Vou governar com o que está na Constituição e respeitando os seus preceitos.”

Aliás, sustentar uma tal posição soa como se estivéssemos desafinados com a realidade brasileira. Entretanto logo vem à nossa mente a pergunta: Como é que outros países mais desenvolvidos conseguem ir adiante sem alterar a toda hora a sua Constituição e o Brasil não?

Assim, apesar da extema relevância que o tema das reformas constitucionais possui, temos de concordar com Fernando Albino de Oliveira, quando fala em uma “vulgarização” do mesmo tema na medida em que (...) *a reiteração incessante a respeito de um determinado tema faz com que esse tema se transforme em uma necessidade, quando, na realidade,*

muitas vezes, ele é mero simulacro daquilo que efetivamente a realidade é. De forma que hoje, novamente, se coloca o tema. E é colocado com a mesma dramaticidade dos anos anteriores: nós vamos fazer um divisor de águas entre o Brasil viável e o Brasil inviável, no momento em que o Congresso Nacional aprovar a reforma fiscal”⁷.

3 “CULTURA DE REFORMAS”

Infelizmente, no Brasil, há uma “cultura de reforma”. Para tudo (ou quase tudo), pensamos ser necessário elaborar uma lei ou modificar a Constituição. Caso contrário, os problemas não serão resolvidos. Mas, por trás dessa “cultura de reformas”, entendemos haver duas idéias bastante perigosas para o Estado de Direito: a primeira, no sentido de que, se mudarmos a lei, a Constituição, por si só, mudaremos a realidade.

Uma nova lei, uma nova Constituição, influencia as relações sociais, políticas e econômicas. Tomemos como exemplo a própria Constituição de 1988. Concordamos com Luís Roberto Barroso quando diz que *A viagem no tempo reforça a constatação evidente: um País muito melhor do que antes. Conforme o espírito e a ideologia de cada um, pode-se ter maior ou menor apreço pelo elenco; pode-se criticar o enredo, o texto e até, supremo preconceito, a incultura da platéia. Mas é inegável, temos uma história de sucesso*⁸. Essa história não foi construída da noite de 5 de outubro de 1988 para o dia seguinte. O *Direito é um espaço de lutas*, bem leciona Clèmerson Merlin Clève, de forma que a mudança reiterada das regras do jogo pode, ao invés de colaborar, prejudicar, porque instaura insegurança e incerteza em relação ao porvir, impedindo, ademais, que criemos um sentimento constitucional. Simplesmente porque as constantes mudanças desnaturam a própria idéia de constituição.

Por outro lado, essa “cultura de reformas” faz a Constituição deixar de ser um instrumento para limitar e direcionar o Governo para se transformar em um instrumento a serviço do Governo – uma extensão do programa político que governa o País.

Nesse sentido, quando se fala em reforma tributária, indubitavelmente, fala-se, também, na necessidade de desconstitucionalização, isto é, retirar da Constituição certas matérias que deveriam ganhar uma re-

gulamentação mais flexível, via legislação infraconstitucional, sob pena de tornar o País ingovernável⁹. Coincidência ou não, normalmente, tais matérias consideradas como obstáculos para uma efetiva governabilidade são justamente aquelas que garantem uma maior e mais efetiva proteção ao contribuinte-cidadão!

Por esta senda, o discurso procura ser legitimado pela defesa de uma simplificação do sistema constitucional tributário. Marco Aurélio Greco mostra-se totalmente contrário à idéia de desconstitucionalização, porque (...) *a alegação de simplificação não pode ser uma chave para todas as portas. Quando se discute a matéria tributária, não se está discutindo apenas matéria financeira, ligada à geração de receitas em função da aptidão para pagar. Discute-se a estrutura federativa e o relacionamento do cidadão com o Estado; estamos fundamentalmente discutindo o ponto de equilíbrio no binômio autoridade/liberdade e um dos pontos fundamentais da concepção de Federação*¹⁰.

Portanto, no Brasil, o sistema constitucional tributário, necessariamente, deve mostrar-se minucioso. Não só porque, de um lado, deve esmiuçar as competências tributárias de cada um dos entes federativos, para que não ocorra superposição/invasão, mas, também, porque deve estipular claramente os limites da tributação, para que os direitos fundamentais não sejam afetados. Afinal, a tônica do atual constitucionalismo é o Estado girar em torno dos direitos fundamentais e não o contrário. Por isso, concordamos com Seabra Fagundes quando diz que o Brasil é o país do “tin-tin por tin-tin”: tudo tem de estar altamente regulamentado, para que alguém não sugira que tal e qual direito não existem porque não expressamente contemplados pelo texto constitucional.

De qualquer forma, a desconstitucionalização não leva necessariamente à simplificação do sistema tributário. A complexidade deste não está na Constituição. Em verdade, está no “carnaval tributário” (Becker) da legislação infraconstitucional: um emaranhado de leis, decretos, portarias, instruções normativas e ordens de serviços provoca a sensação de que não temos um sistema normativo, mas apenas um conjunto de preceitos sem harmonia alguma, o que, inclusive, dificulta a atividade de colaboração do contribuinte na realização de atos tributários (principalmente no

que se refere aos tributos com lançamento por homologação).

Não obstante, por maior que seja nosso intento buscar uma tributação simplificada, há limites que não podem ser ultrapassados. Como bem lembra Alcides Jorge Costa, *Um sistema tributário é parte da vida econômica de um país. Então, um sistema tributário acompanha, um pouco ou muito, a complexidade da vida econômica do país. É claro que o sistema tributário do Zaire, parece-me, pode ser muito mais simples que o sistema tributário norte-americano ou alemão, e assim por diante*¹¹.

A busca de um sistema mais racional, principalmente mais racional do que o que temos no Brasil, é um imperativo. Todavia, nossa idéia de simplificação não passa perto da idéia de diminuição dos direitos fundamentais.

4 “ESTADO DE REFORMAS”

Nesse sentido, nosso temor é justificado. A eterna necessidade de resolvermos os problemas por mudanças constitucionais (essa “cultura de reformas”) passa a sensação de vivermos em um verdadeiro “estado de reformas”. Desde a promulgação da Constituição de 1988, já tivemos 45 emendas constitucionais (39 “normais” e 6 de revisão), e o mais assustador é que, se contarmos todos os dispositivos alterados ou inseridos, veremos que quase 55% da Constituição já foi objeto de alteração! Isto é, mais da metade da Constituição já foi revisada e em pouco menos de 14 anos de sua existência! E dessas 45 emendas constitucionais, 14 atingiram, direta ou indiretamente, o campo tributário. Todavia, em todas elas, aqui ou ali, sempre um direito fundamental do contribuinte foi arranhado. Teme-se, portanto, que a próxima alteração do texto constitucional caminhe no mesmo sentido.

5 CONTRIBUIÇÕES E ESTATUTO DO CONTRIBUINTE

Com essas considerações, podemos voltar nossas atenções para o tema principal do presente estudo. Como já mencionamos, as contribuições são os tributos que maiores atenções têm recebido por parte do Governo Federal. Não só porque sua arrecadação não é repartida com estados e municípios, mas, também, porque, em relação a elas, as “limitações ao poder de tributar” não se têm mostrado tão rigorosas, possibilitando

A eterna necessidade de resolvermos os problemas por mudanças constitucionais (...) passa a sensação de vivermos em um verdadeiro “estado de reformas”. Desde a promulgação da Constituição de 1988, já tivemos 45 emendas constitucionais (...); se contarmos todos os dispositivos alterados ou inseridos, veremos que quase 55% da Constituição já foi objeto de alteração! Isto é, mais da metade da Constituição já foi revisada e em pouco menos de 14 anos de sua existência!

uma maior liberdade ao legislador infraconstitucional (veja-se, por exemplo, o caso da Contribuição ao SAT).

A Constituição brasileira notabiliza-se porque, ao contrário das constituições de outros países, tratou minuciosamente da matéria tributária. De um lado, regulou, pormenorizadamente, o exercício da competência, estabelecendo quem pode tributar e quais tributos podem ser criados. De outro, cuidou, especialmente, dos limites na instituição dos tributos e das garantias dos contribuintes para evitar a utilização indevida e arbitrária da competência tributária.

Trata-se, em princípio, de um sistema normativo que, visivelmente, tem como *telos* proteger o contribuinte. Fala-se muito que temos, então, um verdadeiro “Estatuto do Contribuinte”, assentado em dois pilares fundamentais: o direito de propriedade e o direito de liberdade.

Todavia a Constituição de 1988 reestruturou o Direito Tributário, conferindo-lhe um forte color funcional. Não há mais somente preocupação com a defesa do contribuinte. Se já não estamos em um Estado de Direito, que preza a não-intervenção estatal, mas, sim, em Estado democrático de Direito, cujo objetivo principal é fazer a nossa sociedade “livre, justa e solidária”, as receitas tributárias são indispensáveis e, portanto, a defesa do contribuinte não pode ser a única e principal preocupação do Direito Tributário.

Tal afirmação não significa que defendamos o abrandamento das garantias constitucionais em prol da realização de certos fins, mas apenas que o caminho hermenêutico não pode seguir uma única direção. Ao lado dos princípios liberais da propriedade e da liberdade, há, também, os princípios do Estado Social, como o da solidariedade, e que juntos devem ser balanceados para buscarmos uma otimização do sistema constitucional.

As contribuições, por serem tributos com destinação específica, inserem-se, perfeitamente, nesse quadro. Personificam, no campo tributário, a idéia de um Estado democrático de Direito, em contraposição à roupagem liberal dos impostos. Assim, se o Direito Tributário “nasce” juntamente com a idéia de Estado de Direito e tem, nesta fase, os impostos como sua figura típica, as contribuições conferem uma nova feição à tributação: instrumento de realização dos valores do Estado democrático de Direito.

A doutrina brasileira assimila bem essa lição. Com a promulgação da Constituição de 1988, ano após ano, aumentou o número de juristas que passaram a reconhecer que contribuições e impostos são espécies tributárias diferentes. Com isso, a teoria tripartida (notadamente aquela defendida por Paulo de Barros Carvalho) deixa de ser reconhecida como a melhor doutrina para classificar os tributos. A teoria quinquipartida passa a ter maior número de adeptos. Sustenta-se, então, que as contribuições não podem ser equiparadas aos impostos, pois aquelas caracterizam-se por sua finalidade específica, enquanto estes, pelo seu fato gerador.

Não obstante entendermos que a base dessa distinção peca pela falta de rigor científico e, contra a correnteza, ainda sustentarmos a teoria tripartida¹², não podemos deixar de reconhecer que a doutrina da autonomia das cinco espécies tributárias fez-se já amplamente vitoriosa. Poucos são aqueles que hoje sustentam que as contribuições podem ser equiparadas aos impostos ou às taxas, a depender da sua hipótese de incidência. Mas, também, não podemos deixar de mencionar que aquela falta de rigor científico repousa no fato de que a distinção entre impostos e contribuições assenta-se, equivocadamente, em dois critérios.

O estudo da classificação dos tributos no Brasil talvez já não tenha a mesma relevância de antes. Porém importa dizermos que, aqui, a idéia de classificação significa não apenas a realização de uma tarefa que facilite a compreensão de certo instituto jurídico, mas, antes, a determinação da sua própria natureza jurídica. Portanto, não podemos tomar como válida a atraente afirmação de que “não existem classificações certas nem erradas, mas classificações mais úteis e menos úteis”, pois a natureza jurídica de um instituto não pode ficar nas mãos da utilidade ou não que um critério tem para o operador jurídico. Do contrário, não estaremos determinando a natureza jurídica, mas apenas defendendo interesses.

É importante, então, tomar a sério a determinação da natureza jurídica dos tributos. Se o nome não importa, temos de escolher um critério. Mas, tão-somente, um critério. Nada de querer separarmos os impostos pela hipótese de incidência e as contribuições pela destinação. Ou separamos todos os tributos pela hipótese de incidência, porque todos possuem uma, ou pela finalidade, porque todos, também, possuem uma destinação.

6 CONTRIBUIÇÕES E “ESCOLA GLORIFICADORA DA FINALIDADE”

A defesa cega por uma autonomia das contribuições em relação às demais espécies tributárias tem levado a uma exacerbada e prejudicial defesa da finalidade do Direito Tributário.

Correntemente, diz-se, então, que, ao contrário dos impostos, nos quais o que importa é a hipótese de incidência, as contribuições caracterizam-se pela vinculação a uma finalidade específica. O texto constitucional confere “certo” apoio a tal doutrina, quando, por exemplo, no seu art. 149, ao atribuir competência para a União Federal instituir contribuições, não faz referência ao “fato gerador”, mas, somente, à finalidade destas. A doutrina vê aí, portanto, o pleno reconhecimento de que impostos e contribuições não são tributos iguais. Chega-se ao ponto de sustentar que, para essas, a hipótese de incidência não possui a mesma importância que a finalidade.

Eis o problema. Tão forte é a idéia de que as contribuições caracterizam-se pela finalidade, que não se percebe que tal postura contribui para distanciar dessas exações as limitações ao poder de tributar.

O sistema tributário brasileiro está, fundamentalmente, estruturado na noção de fato gerador e não na de destinação. Proibição de bitributação, capacidade contributiva, confisco e, basicamente, todas as imunidades são institutos que provocam grande dificuldade de relação entre o sistema tributário e as contribuições, justamente porque são valores calculados na idéia de “fato gerador”. Não que as contribuições possam ser retroativas ou possam incidir sobre fatos ilícitos. Por óbvio que não. Anterioridade, irretroatividade e igualdade aplicam-se a todos os tributos. São normas construídas sob a idéia de um Direito Tributário como “Estatuto do Contribuinte”, como conjunto de instrumentos de defesa do contribuinte; isto é, sob a idéia de “fato gerador”. Já as contribuições, por uma leitura da própria doutrina dominante, estruturam-se segundo os seus fins.

Por isso, a atual teoria das contribuições tem, por exemplo, uma grande dificuldade de impedir a incidência dessas sobre fatos já tributados por outros impostos. Também há um certo desconforto, verificado em alguns autores, em relação à aplicação do princípio da capacidade contributiva às contribuições; sustenta-se, normalmente, que elas são regidas por princípio diverso. Além de até hoje termos de discutir se contribuição é tributo ou não – o que nos parece ser um dos assuntos mais arcaicos do Direito Tributário brasileiro –, temos também de discutir se as limitações constitucionais ao poder de tributar se aplicam ou não a elas. A questão é tão problemática que a doutrina, como um todo, vê-se munida apenas do princípio da proporcionalidade para evitar a instituição de contribuições arbitrárias. Exige-se, ao menos, que elas tenham uma finalidade constitucionalmente legítima, que o fato gerador tenha uma relação de pertinência com esse fim e que a tributação em nome delas seja proporcional (adequada, necessária e não-arbitrária).

Com isso, as contribuições transformaram-se no grande calvário dos contribuintes. O apego exagerado às finalidades proporcionou tal situação. Em nome da destinação, possibilitou-se a criação de uma série de contribuições, ainda que tenham fatos geradores semelhantes aos de outros tributos. Simplesmente porque se alega que o art. 149 não se preocupou em desenhar a hipótese de incidência das contribuições.

Assim, visualizamos nesse tipo tributário um verdadeiro “buraco sem fim”, em que, sob a desculpa de atingir tais e quais finalidades, foram criadas as mais diversas exações, sobre os mais diversos fatos jurídicos.

Exemplo recente que auxilia nosso raciocínio é a recém-estabelecida contribuição para a iluminação pública. Não se conseguiu sustentar uma taxa para tal serviço e foi-se buscar na contribuição o amparo jurídico necessário. Se, em décadas passadas, o legislador procurava escapar das limitações tributárias, servindo-se das taxas, hoje utiliza-se das contribuições para alcançar o mesmo fim.

A destinação é um elemento importante para as contribuições. Aliás, para todos os tributos. O excessivo apego a tal elemento tem caracterizado o que podemos chamar de “Escola Glorificadora da Finalidade”. Em um passado não muito distante, existiam aqueles autores que defendiam ser o fato gerador o elemento mais importante do tributo; tinha-se, então, a Escola Glorificadora do Fato Gerador. Hoje caímos no extremo oposto ao glorificar a finalidade. Ocorre que, enquanto a glorificação do fato gerador trazia ao menos uma maior preocupação com a segurança dos contribuintes, a glorificação da finalidade, ao contrário, abre as portas para o abuso de legislar em matéria tributária.

Nesse sentido, lembramos, também, a interpretação que recentemente acabou vingando a respeito do art. 195, § 4º, da CF/88. Ao invés de tomarmos a referência ao art. 154, I, da CF/88, como a proibição de instituição de outras contribuições sobre fatos já tributados por outras figuras (notadamente os impostos), conclui-se que deveria predominar a interpretação de que os requisitos desse dispositivo devem ganhar uma leitura adaptadora quando contido naquela norma constitucional (art. 195, § 4º). Assim, se o art. 154, I, ao tratar de imposto residual, proíbe que este seja criado com fatos semelhantes a de impostos já existentes, por outro lado, quando trata de contribuições, por força de remissão daquele art. 195, deve ser entendido apenas como proibitivo da instituição dessas sobre fatos já tributados por outras contribuições. Em suma, aniquilou-se o princípio da proibição de bitributação no campo das contribuições. Afinal, se a União apenas está proibida de tributar, por meio de novas contribuições, algo já considerado por outras contribuições, pode muito bem ser-

vir-se do aumento da alíquota das já existentes!

7 POSSÍVEIS CONTRIBUIÇÕES PARA APRIMORAR O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL EM MATÉRIA DE CONTRIBUIÇÕES

Claro que não concordamos com tal situação. Afinal, não podemos estar satisfeitos com a incongruente idéia de que, de um lado, a Constituição preocupou-se em regular minuciosamente o sistema tributário e, de outro, deixou um campo livre para o poder público passar por cima das limitações constitucionais. Não há lógica que sustente essa “fratura constitucional”. Por isso, apesar de entendermos que bastaria uma leitura sistemática para aplicar totalmente as limitações tributárias às contribuições¹³, no presente estudo – voltado para o debate em torno da Reforma Tributária –, é importante sugerir que o texto constitucional seja alterado para estipular, no seu art. 149, precisa e rigorosamente, todos os fatos que podem ser objeto de tributação por meio das contribuições.

Trata-se, por certo, de idéia não muito agradável ao poder público. Porém, desde que o atual Governo tem-se mostrado sensível à causa dos cidadãos e promete não trazer aumento da carga tributária, não vemos mal algum em explicitar uma garantia que se encontra implícita nas dobras do sistema tributário.

Uma outra sugestão que gostaríamos de fazer está na previsão expressa de que normas estabelecidas de contribuições somente serão legítimas se o produto da sua arrecadação for destinado, exclusivamente, para a finalidade que fundamentou a sua instituição. Isso porque a sociedade como um todo tem clara percepção de que o Governo raramente respeita a destinação constitucional das contribuições.

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Estamos cientes, porém, de que tais proposições não estão na ordem do dia. A preocupação da Reforma Tributária não está em aumentar as garantias dos contribuintes ou conferir maior eficácia às já existentes, pois, como diz José Bolzan de Moraes, (...) *o Direito Constitucional passou a ser refém de uma lógica mercadológica da política*¹⁴.

Não vamos, só por isso, apegar-nos a um discurso radical total-

mente contrário às reformas sucessivamente pretendidas pelos vários governos que até agora tivemos. Não podemos prender gerações futuras a valores e desejos de gerações já sepultadas. O problema é que, com uma Constituição tão nova quanto a atual, ainda não podemos falar em embate de valores entre gerações. Porque não tivemos uma sucessão de gerações que importasse um conflito de tal ordem que demandasse profunda revisão nos valores constitucionais¹⁵. A atual Constituição não foi sequer explorada em todas as suas possibilidades. Por isso, concordamos com Geraldo Ataliba, quando defende (...) *a idéia de que o Brasil precisa parar de falar em reformar a Constituição e precisa, isto sim, colocá-la em vigor, dar-lhe eficácia*¹⁶.

Se for mesmo inevitável uma reforma, se estiver provado, “por A mais B”, que o desenvolvimento do Brasil está atrelado a mudanças na tributação, que se faça uma “reforma previdente”, que não seja apenas para “tapar os buracos” de hoje. Boas intenções há sempre, mas, no fundo, uma efetiva melhoria no sistema tributário não precisa atingir o texto da Constituição. O verdadeiro “carnaval tributário”, de que nos falava Alfredo Becker, está na legislação infraconstitucional. Vamos respeitar a Constituição e procurar desenvolver um sentimento constitucional. Podemos, inclusive, começar por aplicar as receitas da seguridade social (Cofins, etc.) nela própria, para não precisarmos baixar as aposentadorias. Porém, se não for possível reformar a “cultura de reforma”, que, ao menos, os direitos fundamentais não saiam arranhados, pois, até hoje, nenhuma mudança na parte tributária da Constituição deixou, aqui ou ali, de atingir algum preceito considerado como cláusula pétrea¹⁷.

NOTAS BIBLIOGRÁFICAS

- QUEIROZ, Eça de. A legitimação do imposto. In: *Eça e os impostos*. Textos coligidos por Sérgio Vasques. Coimbra: Almedina, 2000, p. 70.
- Não só internamente, mas, principalmente, no exterior. Em recente artigo, Horst Köhler, por exemplo, bem retrata esse quadro: *Com efeito, concordo com Ernesto Zedillo, ex-presidente do México, quando ele afirma que o principal problema da América Latina não foi realizar reformas demais, e sim de menos* (O caminho para a América Latina. In: *Folha de S. Paulo*, 9 de abril de 2003, p. B-5).
- MÉLEGA, Luiz. *Reforma tributária*. São Paulo: LTr, 2001. p. 19.
- A rigor, poderíamos trabalhar com as lições de Karl Loewenstein no sentido de que *Una constitución ‘ideal’ no ha existido jamás, y jamás existirá. No es tan solo el hecho de que una constitución no puede adaptarse nunca plenamente a las tensiones internas, en constante cambio, de las fuerzas políticas y de los intereses pluralistas, sino que no existe ningún ‘tipo ideal’ de constitución que pueda encajar por igual en todos los Estados*. (Teoría de la constitución. 2. ed., Barcelona: Ariel, trad. Alfredo Gallego Anabitarte, 1976. p. 164).
- Armadilha para o homem é o dizer precipitadamente* (...) Com esta advertência de Salomão, José Roberto Vieira critica que *Inacabáveis* (...) e sempre reiterados, são os reclamos pelas alterações no sistema de tributos do país, pela concretização da famigerada Reforma Tributária. Surpreendente, contudo, é que essas queixas se incorporaram de tal forma ao discurso do cotidiano que são hoje mecânica e levemente repetidas, não raro desamparadas de quaisquer reflexões e argumentos que revelem um mínimo de racionalidade! Constituem, muitas vezes, fruto de uma adesão gratuita e impensada à tendência reformista! Com frequência, resultam de uma precipitação inconsciente e inconsequente. (Reforma tributária: de Salomão a Souto, uma armadilha. In: *Revista de direito tributário*, n. 72. São Paulo: Malheiros. p. 112, s/d).
- Contribuições de intervenção no domínio econômico e federação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [Coord.]. *Contribuições de intervenção no domínio econômico. Pesquisas tributárias* – Nova Série – 8, 2002. São Paulo: RT. p. 58-59).
- OLIVEIRA, Fernando Albino de. Reforma tributária. In: *Revista de direito tributário* n. 67. São Paulo: Malheiros. p. 149, s/d.
- BARROSO, L. R. Doze anos da Constituição Brasileira de 1988. In: _____. *Temas de direito constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 4.
- Há um conceito técnico de desconstitucionalização, que, aqui, não se aplica.
- Greco, Marco Aurélio. Reforma tributária. In: *Revista de estudos tributários*, n. 4. Porto Alegre: Síntese, 1998. p. 148.
- COSTA, Alcides Jorge. Idéias em torno de uma reforma. In: *Revista de direito tributário* n. 67. São Paulo: Malheiros. p. 198, s/d.
- FISCHER, Octávio Campos. *A contribuição ao Pis*. São Paulo: Dialética, 1999.
- Recentemente, Hugo de Brito Machado organizou excelente obra, com a participação dos mais destacados juristas brasileiros, no qual umas das maiores preocupações foi a impossibilidade de utilização de qualquer contribuição para incidir sobre fatos já tributados por outros entes federativos *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética e Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003).
- MORAIS, José Bolzan de. Constituição ou barbárie: perspectivas constitucionais. In: SARLET, Ingo Wolfgang [org.]. *A Constituição concretizada: construindo pontes com o público e o privado*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000. p. 22.
- Nas palavras do prestigioso jurista José Afonso da Silva: *Se é certo que a geração cujo poder constituinte produziu a Consti-*

tuição não pode impor sua vontade aos vivos, não é menos certo que isso requer a consideração de que tenha havido mudança nas gerações, o que não se dá nos limites exíguos dos dez anos da Constituição de 1988 (Poder constituinte e poder popular: estudos sobre a Constituição. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 269).

16 Debates sobre reforma tributária na palestra de Alcides Jorge Costa, *op. cit.*, p. 208.

17 Para uma leitura crítica do problema da “Competência Reformadora”, sugerimos os seguintes estudos: BRITTO, Carlos Ayres. Poder constituinte versus poder reformador. In: MAUÉS, Antonio G. Moreira (org.). *Constituição e democracia*. São Paulo: Max Limonad, 2001; MAUÉS, Antonio G. Moreira. Dez anos de Constituição, dez anos de reforma constitucional. In: _____. *Constituição e democracia*. São Paulo: Max Limonad, 2001; PALMEIRA, Marcos Rogério. *Direito tributário versus Mercado: o liberalismo na reforma do estado brasileiro nos anos 90*. Renovar, 2002; VERONESE, Osmar. *Constituição: reformar para que (m)?*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999; VIEIRA, Oscar Vilhena. *A constituição e sua reserva de justiça*. São Paulo: Malheiros, 1999.

ABSTRACT

The author affirms that the allegation of the necessity of reforms’ fulfillment by the governments creates a “culture of reforms,” which makes the Constitution no longer be an instrument to limit and to direct the Government, transforming itself into an extent of the political program that governs the Country.

He understands that the disconstitutionalization doesn’t necessarily lead to the simplification of the taxation system, for its complexity isn’t in the Constitution, but in the infraconstitutional legislation.

He asserts that the blind defense for an autonomy of the contributions in relation to the other tributary kinds damages the purpose of the Tax Law and that the excessive attachment to the contributions’ destination characterizes the so-called “Aim Glorifying School”, opening the doors to the abuse of legislating in taxation matter.

Finally, he brings possible suggestions to the improvement of the National Taxation System on the subject of contributions and he stresses that, if it is really necessary a “cautious reform” will have to be done, as well as he highlights the necessity of respecting the Constitution.

KEYWORDS - Aim Glorifying School; Contributions; Taxation Reform; Brazilian Constitution; infraconstitutional legislation; National Taxation System.

Octavio Campos Fischer é Advogado em Curitiba e Professor de Direito Tributário da Universidade Tuiuti/PR e da Unicenp/PR.